

FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA
UNIR - *CAMPUS* DE CACOAL
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ENGENHARIA DE
PESCA E AQUICULTURA

VANDERLEI DE SOUZA VIEIRA

O IMPACTO DA CARGA TRIBUTÁRIA NA FUNÇÃO SOCIAL
DAS EMPRESAS NO BRASIL

Trabalho de Conclusão de Curso

Artigo

Cacoal, RO
2009

VANDERLEI DE SOUZA VIEIRA

**O IMPACTO DA CARGA TRIBUTÁRIA NA FUNÇÃO SOCIAL
DAS EMPRESAS NO BRASIL**

Artigo apresentado à Fundação Universidade Federal de Rondônia, *Campus* de Cacoal, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Profº. Charles Carminati de Lima

**Cacoal, RO
2009**

O IMPACTO DA CARGA TRIBUTÁRIA NA FUNÇÃO SOCIAL DAS EMPRESAS NO BRASIL

Por

VANDERLEI DE SOUZA VIEIRA

**Artigo apresentado à Fundação Universidade
Federal de Rondônia, Curso de Ciências
Contábeis para obtenção de grau de Bacharel
em Ciências Contábeis, mediante a Banca
Examinadora formada por:**

Presidente

Profº. Esp. Charles Carminati Lima – Orientador/UNIR

Membro

Profª Ms. Estela Pitwak Rossoni

/UNIR

Membro

Profº Ms. Wellington da Silva Porto

/ UNIR

Cacoal, RO

2009

O IMPACTO DA CARGA TRIBUTÁRIA NA FUNÇÃO SOCIAL DAS EMPRESAS NO BRASIL

Vanderlei de Souza Vieira¹

RESUMO: Anteriormente à promulgação da Constituição Federal de 1988, a função social da propriedade era voltada exclusivamente para os bens imóveis (propriedade rural e urbana), porém, com o desenvolvimento tecnológico, com reservas de capitais viajando pelo mundo e com grandes riquezas controladas no âmbito empresarial, a discussão sobre a função social da propriedade mudou de foco, sendo estabelecidas regras claras – tanto no texto constitucional como no Código Civil - de modo a ser garantido, também pelas empresas, o bem estar geral, da sociedade. Concluiu-se no presente estudo, que a visão da função social da empresa foi fortalecida com a entrada em vigor do Novo Código Civil Brasileiro, no qual foram positivados diversos princípios que sobrelevam a necessidade do cumprimento, pela empresa, de sua função social, abandonando o caráter individualista e eminentemente patrimonial do Código de 1916. Porém, concluiu-se também que a elevada carga tributária que pesa sobre os contribuintes brasileiros (dentre os quais as empresas), que em média supera 38% do Produto Interno Bruto-PIB (dados fornecidos pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário-IBPT), reflete diretamente sobre o lucro das entidades empresárias, fazendo com que muitas delas não consigam desenvolver com eficácia sua função social; isto, quando não pedem falência. Assim, alternativa viável para que as empresas não sucumbam diante de tal quadro – o da alta onerosidade imposta pela carga tributária – trata-se do planejamento tributário, que possibilita a economia lícita de tributos; entretanto, tal planejamento deve ser realizado por profissionais qualificados para que não haja prejuízos ao Fisco ou às empresas.

Palavras-chave: Função social. Carga tributária. Planejamento tributário.

INTRODUÇÃO

De acordo com Código Civil de 1916, a empresa objetivava apenas o lucro para os sócios e acionistas, visão que foi sendo alterada a partir da edição da Lei das Sociedades Anônimas (artigos 116 e 154) e firmada pela Constituição Federal de 1988, que tratou da função social da empresa em seu artigo 170, por exemplo.

Porém, em que pese tal tratamento dado ao instituto da função social pela CF/88

¹ Graduando em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Federal de Rondônia - UNIR, *Campus* de Cacoal, sob a orientação do Profº. Charles Carminati de Lima.

(basta ler o artigo 170), apenas com a entrada em vigor da Lei n. 10.406 em 2003 (Código Civil) a empresa deixou de ser vista tendo como único objetivo o lucro, passando a ser tratada, a partir de então, como instituição social, de grande importância e valia para o desenvolvimento da ordem econômica; esta, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, de modo a garantir a todos a existência digna.

A empresa deve ser vista como instituição social porque dela provêm grande parte de bens e serviços, além de gerar a maior parcela das receitas fiscais para o Estado, o que lhe permite custear despesas com a atividade fim, tais como nas áreas de saúde, educação, segurança etc., de modo que deverá o próprio Estado fiscalizar o cumprimento da função social pelas entidades.

Ademais, com o intuito de financiar despesas no âmbito administrativo e realizar investimentos em infra-estrutura, saúde, educação, foi outorgado ao Estado, pelo artigo 145 da CF/88, plenos poderes para instituir e arrecadar tributos (impostos, taxas, contribuições).

Baseado em dados divulgados pela Receita Federal do Brasil-RFB, vê-se que nas últimas décadas o montante dos tributos arrecadados bateu todos os recordes, não havendo, porém, uma contra partida governamental proporcional a tal arrecadação, ou seja, os investimentos do Estado, principalmente, nas áreas sociais, não corresponde ao aumento referido.

Por outro lado, o aumento da carga tributária gera impactos para as empresas, as quais têm grandes dificuldades em realizar sua função social, ocasionando, na maioria das vezes, a decretação de falência bastando, para confirmar tal fato, observar o número de empresas falidas mês a mês no Brasil (segundo pesquisa publicada no mês de julho pelo Indicador Serasa *Experian*, apenas no mês de junho do corrente ano, foram registrados duzentos e vinte e quatro pedidos de falência, sendo decretada a falência de 71 empresas). Ou seja, por mais que a quebra das empresas não possa ser atribuída apenas à pesada carga tributária, ao certo, tão pesado fardo em muito contribui para tanto.

Baseado neste contexto, de grande importância a elaboração do planejamento tributário como forma de diminuir o peso dos tributos sobre as empresas. Referido planejamento trata-se de forma legal admitida no nosso sistema jurídico tributário, pelo qual, profissional qualificado busca a elisão fiscal, o que possibilita, por outra via, a concretização da função social pelas empresas.

1 A FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA

A Constituição Federal de 1988, ou “Constituição Cidadã”, como assim é conhecida e é tratada por alguns autores, prevê, direitos e garantias fundamentais tendo como finalidade principal o bem da coletividade, conforme dispõe o art. 3º CF/88:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II – garantir o desenvolvimento nacional;
- III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação;

O artigo anteriormente citado da Constituição Federal, e também assegurado pelo art. 5º desta. Devem ser utilizados como base jurídica no Brasil, porque quando isso ocorre sem distorcer ou perder quaisquer, parte do texto original contido nestes, proporcionam o desenvolvimento social, político e jurídico para o nosso país.

Segundo Moraes²:

Os direitos do homem, por mais fundamentais que sejam, são direitos históricos, ou seja, nascidos em certas circunstâncias, caracterizadas por lutas em defesa de novas liberdades contra velhos poderes, e nascidos de modo gradual, não todos de uma vez. As Constituições apenas os certificam, declaram e garantem.

No nosso direito brasileiro, a Constituição de 1988 trouxe em seu Título II os direitos e garantias fundamentais, garantindo ao povo brasileiro privilégios frente ao Estado. E de maneira mais específica o art. 5º da Carta Magna estabelece em seu inciso XXII que: “é garantido o direito de propriedade” e o inciso XXII completa: “a propriedade atenderá à sua função social”. Assim observando a redação classificada nestes, preserva-se o direito absoluto da propriedade, nos casos em que esteja sendo cumprindo-se a sua função social.

Desta forma a propriedade é, portanto, uma situação jurídica que consiste na relação entre uma pessoa, o proprietário, e a coletividade, a sociedade. A lei garante ao dono direito exclusivo de usar, fruir, dispor, e reivindicar um bem, desde que sejam respeitados os direitos

² Moraes, Alexandre de. Direito Constitucional. 21 ed. – São Paulo: Atlas, 2000.

da coletividade, ou seja, que o individual não deve respeitar os direitos da coletividade e a função social da propriedade.

Anteriormente, a função social da propriedade era voltada exclusivamente para os bens imóveis (propriedade rural e urbana). Atualmente, com a maior parte das riquezas do mundo, não estão mais contidas em bens do ativo imobilizado, com reservas de capitais viajando pelo mundo em um curtíssimo espaço de tempo via internet, grandes riquezas em forma de (registro de software, marcas, patentes), bens que possuem leis específicas para regulamentar este comércio, é uma grande riqueza controlada no âmbito empresarial, por isso justifica-se ter uma discussão sobre a função social da propriedade mudado de foco, e por isso devem ser estabelecidas regras claras, de modo a ser garantido também por estas empresas o bem estar geral, da sociedade.

Antes de qualquer aprofundamento, faz-se necessário entender o conceito da expressão função social da empresa. Esta expressão adentrou no ordenamento jurídico com a Lei das S.A. (Lei n. 6.404/76), que inovou ao estabelecer tal preceito como regra em seus artigos 116 e 154. Dispõem eles:

Art. 116. (...)

Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social (...).

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

(...)

Por outro lado, comentado o conceito moderno de empresa, o doutrinador Arnold³ diz:

A empresa, tal que a concebemos hoje, não é mais uma mera produtora ou transformadora de bens que coloca no mercado. E, antes de tudo, um poder. Representa uma força socioeconômico-financeira determinada, com uma enorme potencialidade de emprego e expansão que pode influenciar, de forma decisiva, o local em que se encontra.

Com a promulgação da Constituição Federal em 1988, foram criadas regras gerais e consolidada a transformação de um direito empresarial marcado pelo liberalismo - em que o objetivo maior da empresa era o lucro - para uma visão social da empresa.

³ ARNOLD; MICHELAN, 2000, p. 88.

Com tal inserção no texto constitucional, a empresa deixa de ser interpretada como propriedade exclusiva do empresário, que até então podia geri-la como bem entendesse e passa ter uma função importante na sociedade; a empresa se torna um centro de formação de cidadãos e uma das responsáveis pelo desenvolvimento do ser humano e da sociedade em geral. A partir daí, o empresário se vê obrigado a cumprir regras específicas no gerir da empresa, de forma a proporcionar o crescimento e engrandecimento da sociedade e não somente com o intuito lucro, como anteriormente.

Por outro lado, o Novo Código Civil (Lei n. 10.406/2002) só veio a fortalecer a visão da função social da empresa, a qual já prevista na Constituição Federal desde 1988 e na Lei 6404/76 (Lei das Sociedades Anônimas). Nele foram positivados diversos princípios, antes sem grande expressividade ou muito subjetivos, abandonando claramente o caráter individualista e absolutamente patrimonial do Código Civil de 1916, tendo adotado a coletividade como normas principais com a nova legislação, dando destaque ao bem comum, social.

Conforme Arnold⁴ pode ser considerado três modernas funções sociais da empresa: condições de trabalho e as relações com seus empregados; interesse dos consumidores; e, interesse dos concorrentes.

Não menos importante, por outra via, é a atual preocupação com os interesses de preservação ecológica, urbana e ambiental da comunidade em que a empresa atua, haja vista a relevância dos recentes estudos sobre os efeitos do aquecimento global, do efeito estufa e outros correlatos.

1.1 A Função Social da Empresa no Novo Código Civil Brasileiro

Com a entrada em vigor do Novo Código Civil, foram inseridas cláusulas, como já fazia a Constituição Federal e a lei das Sociedades Anônimas, em seus artigos 116 e 154, em formulações legais de caráter genérico e abstrato, com normas e procedimentos, cabendo ao Juiz, na análise do caso concreto, decidir de acordo com seu julgamento.

Como dito anteriormente, é ponto comum entre os autores, que a Constituição Federal é de cunho absolutamente social, conforme o art. 5º, em seu inciso XXIII, o princípio da função social da propriedade, função esta reafirmada no § 1º do art. 1.228 da Lei n.

⁴ ARNOLD; MICHELAN, 2000, p. 116.

10.406/2002. Da mesma forma, os arts. 182 a 186 da CF/88 tratam de modo específico a questão da propriedade, destacando a função social desta.

No que diz respeito ao nosso objeto de estudo especificamente, o principal dispositivo a expressar a moderna visão do papel social das empresas temos como base o texto da lei maior em seu art. 170, que dispõe:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

- I – soberania nacional;
- II - propriedade privada;
- III - função social da propriedade;
- IV - livre concorrência;
- V – defesa do consumidor;
- VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
- VIII - busca do pleno emprego;

De se observar, portanto, que o artigo citado estabelece claramente que a ordem econômica deverá se pautar na justiça social e garantir a satisfação de uma vida digna, realizando a busca do pleno emprego, e reduzindo as desigualdades sociais.

Verifica-se ainda, que dito artigo infere ainda, que a ordem econômica é baseada na livre iniciativa, valorizando o regime capitalista, desde que cumprida a função social. Em outros termos, depreende-se que a função das empresas é atender, prioritariamente, às necessidades básicas das pessoas, garantida a propriedade privada. Desta feita, a atividade econômica só se legitima e cumpre seu papel quando gera empregos, fomenta a sociedade, e garante uma existência digna às pessoas.

E, para complementar, a leitura dos textos legais (Constituição Federal, Código Civil, Lei das Sociedades Anônimas etc.), remete a uma conclusão mais que lógica, qual seja: a função social da propriedade, bem como a chamada responsabilidade social não é um conceito abstrato, é uma norma legal.

Por outro lado, não encontra mais respaldo em nosso meio, a afirmativa de que a missão precípua das organizações econômicas é gerar lucro aos investidores, pois numa visão moderna e atendendo aos preceitos humanitários atuais, a empresa agora é vista como um agente da sociedade criado com a finalidade de satisfazer necessidades sociais. É valorizada pela sociedade a criação de empresas porque estas são consideradas benéficas à sociedade como um todo, já que devem ter como missão produzir e distribuir bens e serviços, gerando empregos.

Entretanto, deve ser dito que continua prevalecendo o regime da livre iniciativa e a competição econômica. Apenas, o lucro só será aceito como legítimo e reconhecido pela sociedade como justa recompensa a ser recebida pelos investidores se obtido sem causar prejuízos àquela, de acordo com a legislação vigente.

De modo mais contundente, a função social da empresa estará cumprida se seus bens de produção tiverem uma destinação compatível com os interesses da coletividade, realizando a produção e distribuindo estes bens à comunidade, fazendo circular riquezas e gerando empregos.

Desse modo, a missão precípua de uma empresa é propiciar o crescimento de todos, sócios e sociedade, através da criação de empregos, geração de renda, produção e distribuição de bens, o que sem dúvida, gera maior lucro como resultado, haja vista que a efetivação da função social, gera uma posição de reconhecimento de toda a sociedade.

De se observar, por outra via, que a empresa, ao realizar a sua função social, otimiza seus lucros, aumenta sua rentabilidade, ou seja, a empresa cumpre sua função social se gera crescimento, desenvolvimento, sem causar prejuízos a fornecedores, consumidores, ou à sociedade em geral. Não causando prejuízos, a empresa estará protegendo o meio-ambiente, gerando emprego e renda, dando lucro, garantindo, assim, retorno à seus acionistas.

Por outra via, diante do fato de que o princípio da função social da empresa garante tão somente que esta não pode ser utilizada para práticas abusivas, que causem prejuízos a quem quer que seja não há que se falar em ofensa à liberdade na gerência e contratação das empresas, mas tão-somente em uma garantia de que as empresas deverão desenvolver suas atividades, sem qualquer prejuízo a outrem, sem, com isso, afastar o cunho econômico ou o objetivo lucro daquelas.

Em que pese à dificuldade em se identificar a função social da empresa, sua verificação se faz de forma simples e direta, aplicando-se a Teoria da Eficiência de Pareto (o princípio de Pareto (ou análise de Pareto) é uma técnica que permite selecionar prioridades quando se enfrenta grande numero de problemas ou quando é preciso localizar as mais importantes de um grande numero e causas, pela qual, é possível observar se a empresa atingiu seus objetivos, e promoveu o aumento ou a manutenção de riqueza em seu entorno, sem prejuízo a quem quer que seja. Não se pode dizer que uma empresa cumpriu a função social quando gerou prejuízo a ela, a terceiros ou à sociedade.

Ainda, de se observar que o princípio da função social da empresa influi diretamente no princípio da preservação da empresa, que determina a continuidade das atividades de

produção de riquezas como um valor a ser protegido, e reconhece os efeitos negativos da extinção de uma atividade empresarial, que acarreta prejuízos não só aos investidores como a toda a sociedade.

Por fim, há que se acrescentar que diante da importância social das empresas para a comunidade, deve o Estado empenhar todos os esforços para preservar a saúde financeira delas, o que não raras vezes deixa de ocorrer, bastando uma pequena análise da alta carga tributária a elas impostas.

2 CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

O conceito de carga tributária no Brasil é muito amplo, incluindo assim as contribuições sociais, intervenções no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais, e econômicas, além dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, incluídas também neste cálculo da carga tributária, as contribuições para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS). Também são consideradas nesta estimativa as contribuições das três esferas de governo: federal, estadual, e municipal, verificando-se no resultado desta apuração o esforço da sociedade brasileira para financiar as atividades do estado.

Em síntese ela é a soma de toda a arrecadação de impostos cobrados desde a matéria-prima, industrialização até chegar ao consumidor final.

No que diz respeito à prestação de contas, o art. 162, CF/88 dispõe:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulgarão, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio. **Parágrafo único.** Os dados divulgados pela União serão discriminados por Estado e por Município; os dos Estados, por Município.

Porém, a Receita Federal do Brasil (RFB) desconsidera o montante adquirido com multas, juros e correção monetária, e neste mesmo âmbito não faz uso das contribuições corporativas, custas judiciais, e sua estimativa se dá apenas com base na arrecadação municipal e através desta baseia-se nas variações estaduais, outro órgão que calcula, é o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), ao realizar seu cálculo desconsidera valores advindos de taxas, e contribuição de melhoria, que como contra partida exista à prestação de

serviços, E as contribuições previdência de servidores federais estatutários, e militares. Observando também o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) e possível concluir que este órgão utiliza uma metodologia de calculo totalmente contraria dos anteriores, ele usa para determinar a carga tributaria apenas uma estimativa embasado em valores preliminares arrecadados em três capitais: (São Paulo, Rio de Janeiro, e Belo Horizonte), fazendo uma estimativa de qualquer outro valor que venha a ser arrecadado, as informações acima transcritas são com base no Instituto Brasileiro de Planejamento tributário (IBPT), que por sua vez também realiza calculo da carga tributaria. Este leva em consideração todos os valores arrecadados no âmbito das três esferas do governo, inclusive multas, juros, correção monetária, e com relação às arrecadações estaduais são utilizados dados das secretarias Estaduais de Fazenda e Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, e dos municipais são aqueles que retirados dos relatórios de obrigatórios apresentados pela esfera municipal aos tribunais de Contas dos Estados, devido a lei de responsabilidade fiscal. Com isso é possível perceber o quanto é amplo o conceito de carga tributaria no Brasil.

2.1 O Direito Tributário no Brasil

No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica, sendo a atividade econômica entregue à iniciativa privada. Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, sendo reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita, porque sem o instituto da tributação, ele não poderia realizar os seus fins sociais. De suma importância, entretanto, que a carga tributaria não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada. Segundo Sabbag (2009):

O Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas, ou seja, a cobrança de tributos se mostra como a principal fonte de receitas públicas voltadas inclusive, a atingir os objetivos fundamentais previstos no ar. 3º da Constituição Federal, tais como construção de uma sociedade livre, justa e solidária, erradicação da pobreza e marginalização, etc.

No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica, sendo a atividade econômica entregue à iniciativa privada. Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, sendo reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os

recursos financeiros de que necessita, porque sem o instituto da tributação, ele não poderia realizar os seus fins sociais. De suma importância, entretanto, que a carga tributaria não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada.

De certo modo, o Direito Tributário funciona como uma barreira contra a capacidade de tributação atribuída ao Estado, evitando que seus governantes apoderem-se de riquezas provenientes do indivíduo ou da sociedade de forma ditatorial, sem critérios, porque apenas através da lei, e de nem uma outra fonte formal é que se pode criar ou aumentar impostos de forma racional. E mais o Estado tem a obrigação de prever os seus gastos e a forma de financiá-los.

Entretanto, isso não vem ocorrendo no Brasil, segundo MACHADO (2007), ao descrever nossos tributos, diz que eles são muitos, e calculados mediante alíquotas elevadas:

O Estado é perdulário, Gasta muito, e ao fazê-lo privilegia uns poucos, em detrimento da maioria, pois não investe nos serviços públicos essenciais dos quais está carece, tais como educação, segurança e saúde.

2.2 Espécies de tributos

Quanto às espécies de tributos, veja os dispositivos correlatos, quais sejam 145 da Constituição Federal e o 5º do Código Tributário Nacional:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 5º. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Em que pese os artigos transcritos fazerem menção a apenas três espécies tributárias, de acordo com a doutrina do professor Sabbag⁵, é uníssono o entendimento doutrinário de que subsistem cinco tributos no atual sistema tributário constitucional brasileiro.

São eles: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimo compulsório.

⁵ Sabbag, Eduardo, Manual de Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 354.

2.2.1 Impostos

O art. 16 do Código Tributário Nacional preconiza que "imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

Desse modo, de se observar pela redação do artigo que o imposto se define como tributo não-vinculado à atividade estatal, tratando-se de um tributo unilateral. Para o pagamento do imposto basta à realização, pelo particular, do fato gerador, “não correspondendo, em si, a preço por vantagens que o Estado conceda ao obrigado, mas a captação de riqueza para o tesouro público⁶”.

E se tratando de impostos com a finalidade de captar recursos ao Estado, o autor Sabbag (2009) em seu manual de direito tributário dispõe:

II - Imposto Sobre Impostação de Produtos Estrangeiros; IE - Imposto Sobre Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados; IR - Imposto Sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza; IPI - Imposto Sobre Produto Industrializado; IOF - Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativa a Título ou Valores Mobiliários; ITR - Imposto Sobre Propriedades Territorial Rural; IEG - Imposto Extraordinário de Guerra; ITCMD - Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, De Quaisquer Bens Ou Direitos; ICMS - Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços De Transporte Interestadual e Intermunicipal e De Comunicação; IPVA - Imposto Sobre Propriedade de Veículos Automotores; IPTU - Imposto Sobre Propriedade Territorial Urbana; ITBI - Imposto Sobre Transmissão *Inter Vivos*, a Qualquer Título, por Ato Oneroso, de Bens Imóveis, por Natureza ou Acesso Física, e de Direitos Reais Sobre Imóveis, Exceto os de Garantia, Bem como Cessão de Direitos A sua Aquisição; ISS - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza; ISFG - Imposto Sobre Grandes Fortunas; estes são os mais conhecidos pela sociedade brasileira

2.2.2 Taxas

É um tributo relacionado com a prestação de algum serviço público para um beneficiário identificado ou identificável. O serviço pode ser efetivo ou potencial, considerando-se como potencial o serviço posto à disposição, ainda que não utilizado.

⁶ Sabbag, Eduardo, Manual de Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 359

A taxa pode também estar relacionada com atividade estatal de polícia (poder de polícia), que abrange licenciamentos e fiscalização em geral.

No que se refere à taxa, dispõe o art. 77 do Código Tributário Nacional, que sua cobrança tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Serviço específico é um serviço definido e delimitado a uma determinada pessoa ou grupo de pessoas. Ou, como dizem os autores, serviço específico é o de espécie definido e prestado em unidades autônomas, uma para cada contribuinte. Serviço divisível é o que pode ser medido, de acordo com o que foi prestado a cada beneficiário.

2.2.3 Empréstimos Compulsórios

Dispõe o art. 148 da Constituição Federal:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I – Para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II – No caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no artigo 150, II, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada a despesa que fundamentou sua instituição.

Assim, pelo que se observa pelo artigo acima, empréstimo compulsório é um imposto qualificado pela promessa de restituição. De acordo com uma corrente, o empréstimo compulsório teria natureza de contrato, embora ditado ou coativo. A maioria, porém, coloca o empréstimo compulsório entre os tributos, o que é consoante com o entendimento firmado pelo STF, no sentido que se aplicasse aos empréstimos compulsórios as disposições relativas aos tributos e às normas gerais de direito tributário.

2.2.4 Contribuição de melhoria

A Contribuição de melhoria está prevista no nosso ordenamento jurídico na Constituição Federal (art. 145, III) e no CTN (arts. 81 e 82), manifestando-se no “poder

impositivo de exigir o tributo dos proprietários de bens imóveis valorizados com a realização de uma obra pública”⁷.

De fato, trata-se de do poder estatal tributar sobre a valorização de imóvel particular, em decorrência de obras públicas realizadas.

De acordo com o art. 81 do Código Tributário Nacional, a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

2.2.5 Contribuições Sociais

Com características ora de imposto, ora de taxa, as contribuições, dita paraestatais, ou sociais, ou de previdência, ainda constituem ponto de intermináveis controvérsias; sendo que sua natureza jurídica gerou grandes divergências até o advento da Constituição Federal que definiu a competência para a instituição das contribuições no Capítulo I do Título VI, que trata do sistema tributário nacional, ou seja, deixou claro sua natureza de exação, tributo.

Desse modo, contribuições sociais também denominadas de especiais ou parafiscais, são tributos destinados à coleta de recursos para certas áreas de interesse do poder público, na Administração direta ou indireta, ou na atividade de entes que colaboram com a Administração.

A contribuição social tem destinação certa, sendo recolhida com uma finalidade predeterminada, indicada na lei que a instituiu, podendo ser citados como exemplos das contribuições aquelas instituídas para garantir a seguridade social (CF, art. 149), para o salário-educação (CF, art. 212, § 5º), para órgãos profissionais como a OAB (CF, art. 149) ou para outros entes, de colaboração com o poder público, como o SENAI (CF, art. 240).

⁷ Sabbag, Eduardo, Manual de Direito Tributário, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 401.

2.3 Princípios da Capacidade Contributiva, da Legalidade e Isonomia Tributária

2.3.1 Princípio da Capacidade Contributiva

É necessário que o particular tenha capacidade econômica para contribuir com as necessidades do Estado; como a capacidade econômica precede a capacidade contributiva, o indivíduo deve recolher tributos na medida de sua capacidade econômica. Recolhe mais, aquele que “pode” mais (art. 145 da CF). Este mesmo artigo em seu parágrafo 1º adota a classificação dos impostos em real e pessoal, relacionando o princípio da capacidade contributiva aos últimos (impostos pessoais).

Por fim, a capacidade contributiva é o único critério para a modulação dos impostos; "todos os outros eventuais critérios que possam ser adotados pelo legislador e que não levem em conta a capacidade contributiva, são arbitrários e, por via de consequência, inconstitucionais".

2.3.2 O Princípio da Legalidade

Dispõe o art. 150, I, da CF, que nenhum tributo pode ser exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça. Lei, aqui, deve ser entendida no seu sentido estrito, ou seja, o instrumento formalmente produzido pelo Poder competente para legislar. No mesmo sentido, o art. 97 do CTN.

Vale ressaltar que há situações em que as alíquotas podem ser alteradas por instrumentos que não a lei, como por exemplo, II, o IE, o IPI e o IOF.

2.3.3 O Princípio da Isonomia Tributária

Fundamenta-se no princípio constitucional geral da igualdade de todos perante a lei, presente nos art. 5.º (caput e I) e 19, III, ambos da CF.

No campo tributário, os entes tributantes devem tratar de forma igual os contribuintes que estejam em situação equivalente e tratar de forma desigual os desiguais, na medida das

suas desigualdades. Não cabe, portanto, em matéria tributária, qualquer diferenciação no tratamento, entre os encontram em situações idênticas (art. 150, II, CF).

No entanto, em que pese tal linha de raciocínio, a Constituição Federal permite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, conforme o que se verifica nos art. 151, I, 155, XII, g, e ainda, o art. 156, parágrafo 3.º, III.

2.4 Limites ao Poder de Tributar

De acordo com as lições do tributarista Sabbag (2009, p.20), “no estudo da soberania estatal, diz-se que, tendo o Estado surgido com a função precípua de prover necessidades coletivas, há de estar ele munido do poder de exigir dos governados uma participação nos encargos públicos”.

A Constituição Federal em conjunto com o Sistema Tributário Nacional, outorgam competência para o Estado instituir tributos, estabelecendo, por outro lado, uma série de limitações ao poder de tributar, garantindo ao particular o não excesso do Fisco.

Ou seja, o poder de tributar não é absoluto. A Constituição Federal impõe limites a tal poder, ou seja, limita a invasão patrimonial pelo ente estatal, sendo que tais limitações no sistema brasileiro, advêm basicamente dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias, inseridas nos arts. 150, 151 e 152 da CF.

Princípios são conjuntos de normas, tidas como principais, que norteiam um determinado sistema jurídico, harmonizando-o, constituindo-se como seu verdadeiro alicerce. São verdadeiras regras que devem ser respeitadas pelas demais, em nome da homogeneidade do sistema.

Tais princípios tributários limitadores do poder de tributar do Estado, podem ser estudados de acordo com a ordem que se apresenta abaixo: a) Legalidade Tributária (art. 151, I); b) Anterioridade Tributária (art. 151, III, b e c); c) Isonomia Tributária (art. 151, II); d) Irretroatividade Tributária (art. 151, III, a); e) Vedação ao Confisco (art. 151, IV); f) Não-limitação ao Tráfego de Pessoas e Bens e a Ressalva do Pedágio (art. 151, V); g) Uniformidade Geográfica (art. 151, I); h) Proibição da tributação federal diferenciada da renda da dívida pública e da remuneração dos agentes, âmbito não-federal (art. 151, II); i) Proibição das Isenções Heterônomas (art. 151, III);

3 CONSIDERAÇÕES SOBRE O REGIME TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

De acordo com o art. 170 CF/88, a todos é assegurado o livre exercício de qualquer atividade econômica independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo os casos previstos em lei.

Por outro lado, o regime tributário é um conjunto de leis que rege a tributação de uma nação; a legislação tributária estabelece essas formas de apuração do lucro para fins de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, sobre o lucro das atividades operacionais das empresas. Podem ser classificados como: lucro real, lucro presumido, lucro arbitrado, Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições (SIMPLES).

3.1 O Lucro Presumido

Os impostos são calculados com base nas alíquotas de (15% ou 25% de IRPJ e 9% da CSLL), num percentual que varia de 1,6% à 32% de acordo com a atividade, estabelecido sobre o valor das vendas realizadas, independentemente da apuração do lucro. É determinado por períodos de apuração trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário ou anualmente, regulamentados pela lei nº 9.430/96 arts. 1º e 25, e no RIR/99, nos art. 516 § 5º, dispõe um atividades e percentuais para este regime, Atividades em geral (RIR/99, art. 518) 8%, Revenda de combustíveis 1,6%, Serviços de transporte (exceto o de carga), Serviços de transporte de cargas 8,0%, Serviços em geral (exceto serv. Hospitalares) 32,0%, Serviços hospitalares 8,0%, Intermediação de negócios 32,0%, Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis).

3.2 O Lucro Real

O lucro real é o lucro líquido do período base é a soma do lucro operacional (venda de mercadorias), e dos resultados não operacionais (venda de ativo imobilizado), mais o saldo da conta correção monetária até 31 de dezembro, e das participações conforme (art. 248, RIR/99), este lucro é ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas ou autorizadas pela

lei fiscal no (art. 247. RIR/99), de acordo com a legislação brasileira vigente, estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas descritas no (art. 246, RIR/99). Há, portanto, necessidade de distinguir resultados operacionais de não operacionais, os quais devem ser demonstrados separadamente.

O lucro operacional como sendo "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam o objeto da pessoa jurídica", por exemplo: venda de mercadorias por empresa dedicada ao comércio das mesmas, (art. 277 do RIR/99).

A atividade não operacional é aquela praticada não dentro do quadro social da empresa, e apenas em caráter accidental, (venda de bem do ativo permanente). É importante verificar que os conceitos de operacional e não operacional não são absolutos para cada atividade ou transação, ou para cada bem, mas são relativos. Isto é, a venda de mercadoria é operacional para a casa de comércio, e não operacional para uma instituição financeira, ou seja, uma venda de mercadorias é operacional para a empresa comercial, mas uma venda de bem do ativo fixo da empresa comercial é não operacional.

3.3 Lucro Arbitrado

A ocorrência do arbitramento do lucro é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. Sua aplicação torna-se necessária quando a empresa não cumpre com suas obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, quando conhecida a receita bruta e ocorreu qualquer uma das hipóteses de arbitramento previstas na legislação fiscal. Esta modalidade de pagamento também poderá ser adotada pelo contribuinte conforme (RIR/1999, art. 531).

O (RIR/1999, art. 530) dispõe sobre as determinações sobre as hipóteses de arbitramento do imposto:

O imposto de renda devido trimestralmente será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado quando (RIR/1999, art. 530): a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real; 1) o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou deixar de apresentar o Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária, quando optar pelo lucro presumido e não mantiver escrituração contábil regular; 2) o contribuinte optar indevidamente pelo lucro presumido; 3) o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente, residente ou domiciliado no exterior; 4) o contribuinte não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão ou fichas utilizadas para resumir, totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário;

3.4 Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES)

Este sistema entrou em vigor em 1º de janeiro de 1997, estão aptas para fazer inscrição no SIMPLES, as Microempresas que obtiveram no ano-calendário receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00, e as Empresas de Pequeno Porte ou EPP que obtiveram receita bruta igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00, esta modalidade de arrecadação consiste no pagamento unificado dos seguintes impostos e contribuições: (IRPJ, PIS, COFINS, CSLL, ISS Patronal e IPI. Com inscrição da pessoa jurídica no SIMPLES, fica ela dispensada do pagamento das contribuições instituídas pela União, como (SESC, SESI, SENAI, SENAC, SEBRAE, e seus congêneres, também poderá ser incluído o (ICMS, ISS), e aquelas, relativas ao salário-educação e a Contribuição Sindical Patronal. Poderão fazer opção por esta modalidade as empresas em que o seu Estado ou Município tenha aderido ao Simples mediante convênio.

4 A FUNÇÃO SOCIAL DA EMPRESA E A CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Conforme já visto, diante da alta competitividade no comércio, torna-se imprescindível aos empresários buscarem crescimento e desenvolvimento para se manterem vivas, lucrarem e cumprir sua função social (princípio constitucional obrigatório).

De modo geral, as empresas para sustentarem-se no mercado em posição razoável, cumprindo, sua função social, e ao mesmo tempo obtendo lucro, elas precisam fazer uma reestruturação significativa. Desde a adoção de mão-de-obra melhor qualificada ou técnicas para diminuir as despesas das empresas, assim como um planejamento tributário mais eficiente e seguro, mas infelizmente ao se tratar de adequação e reestruturação para manter-se no mercado não são todas que conseguem, e isso causa desemprego, um dos direitos previsto na “Constituição Cidadã”.

Um dos principais obstáculos, e com maior relevância diante do recolhimento de tributos por parte das empresas na atualidade é a carga tributária, que segundo especialistas da área, que superou a média de 38% do Produto Interno Bruto-PIB, brasileiro, é um percentual que a entidade poderia destinar a qualificação profissional, novas contratações, ou seja, a elevada carga tributaria influencia bastante no crescimento, desenvolvimento do país, tendo em vista que segundo estudos publicados no ano de 2002 realizados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), que constatou que durante 12 anos de pesquisas os mais atingidos pela carga tributaria no de somatório de percentuais são as pequenas e medias empresas, enquanto as grandes logicamente as que mais possuem condições de arcar com o peso dos tributos ficam com uma parcela bem pequena deste fardo, conforme percentual de quadro abaixo:

QUADRO 1 – Abrangência da carga tributária sobre as empresas brasileiras

Enquadramento	Percentual
Pequenas empresas	18%
Médias empresas	55%
Grandes empresas	27%
TOTAL	100%

Fonte: IBPT/2002.

Nesta pesquisa do quadro descrito acima o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), utilizou 7.102 empresas de diferentes setores, sendo (1.274 pequenas, 3.876 médias, e 1.952 grandes), o instituto enviou pra as empresas questionários, disponibilizou formulários via internet, e utilizou dados publicados em revistas especializadas e também as demonstrações financeiras publicadas em jornais. Fundamentado neste estudo é possível afirma que a carga tributaria (Estado) não respeita princípios constitucionais como a capacidade contributiva de cada um. E desta forma esta impedindo que a livre iniciativa (iniciativa privada) se desenvolva tornando o brasileiro mais independente de políticas sociais de auxílio básico fundamental.

Segundo o site portal tributário, em sua relação de tributos existentes no Brasil, lista esta com tais foi atualizada no dia 31 de março de 2009, dispõe de 85 tributos, dentre estes estão: impostos, contribuições, taxas, contribuições de melhorias, todos eles previstos em leis, das quais instituem alíquotas e suas alterações, com exceções de alguns utilizados pelo Governo para corrigir algumas anomalias econômicas.

Seguindo esta linha de raciocínio, fica evidente que o Estado um dos principais interessados que as empresas cumpram o princípio objeto deste estudo, esta impedindo que, se concretizado este princípio, um dos principais em nosso ordenamento jurídico a (Constituição Federal), que em seu art. 170, outorga, a função social as empresas estão obrigadas a oferecer trabalho com dignidade aos cidadãos.

Segundo essa pesquisa, 54,6% das micro e pequenas empresas estabelecidas na região centro-oeste, fecham suas portas antes de atingirem três anos de existência. (SEBRAE 2004).

Segundo o indicador *Serasa Experian*: no período de janeiro a julho de 2009. Um mil trezentos e oitenta e cinco (1.385) empresas entraram com pedido de falência, e quatrocentos e setenta e duas (472) destas obtiveram. Não se pode atribuir estes dados apenas a pesada carga tributária, mas sem dúvida ele tem uma grande parcela de contribuição. Alguns especialistas apontam a essa alta como um ciclo vicioso que estimulam o empresariado em geral a praticarem a evasão fiscal que é crime contra a ordem tributaria, e os crimes praticados contra ela a Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990 art. 1º, prevê pena de reclusão de 2 à 5 anos, e multa.

4.1 Considerações sobre Planejamento Tributário

É fato, como visto em tópicos acima, que a carga tributária composta pelos impostos, taxas, empréstimos compulsórios e contribuições, perfazem uma parcela substancial dos custos de uma empresa, de modo que, estando à competitividade além das fronteiras imposta pelo fenômeno da globalização, tornou-se imperioso para as entidades sobreviverem nesse novo cenário e, para isso, torna-se necessário a administração e racionalização do ônus tributário. Assim, as empresas no anseio de tornarem seus produtos mais atrativos e competitivos, e com o menor custo possível do mercado, estão partindo para a utilização de uma ferramenta de gestão conhecida como Planejamento Tributário.

Tal “Planejamento” ainda é pouco utilizado no Brasil, principalmente devido as freqüentes alterações na legislação, além de sua complexidade e faltarem profissionais qualificados para elaborá-lo. De acordo com o conceito comum formulado por diversos autores brasileiros, pode-se dizer que o planejamento tributário se refere a um conjunto de condutas (que podem ser comissivas ou omissivas), da pessoa física ou jurídica, realizadas antes da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, abrandar, transferir ou postergar legal e lícitamente os ônus dos tributos.

De forma mais específica, afirma a professora Lúcia Helena Briski Young, citada por Marco Antonio Coelho de Carvalho⁸ sobre o planejamento tributário:

Visa em especial a três aspectos: evitar a incidência do fato gerador; reduzir o valor do tributo a pagar, seja através da aplicação da alíquota ou formação da base de cálculo; e postergar o pagamento do tributo, sem, contudo, ocorrer a incidência de penalidades fiscais (multa e juros).

No Brasil, são poucas as empresas que se encontra em situação confortável no aspecto financeiro, justamente por não dispor de um bom planejamento tributário, financeiro, ou estratégico. Anteriormente, preocupava-se apenas com a melhor maneira de livrar-se da corrosão inflacionária, esquecendo-se de gerenciar a atividade primeira da entidade, a qual sempre sofreu pesada carga tributária. De modo que hoje, à maioria das empresas administram passivos e mais uma vez estão deixando de focar na atividade a que se propôs operar frente a dificuldades encontradas.

⁸ Bacharelado em Direito da Universidade Jorge Amado, Salvador-Ba, em junho de 2009 – monografia postada no site: <http://www.artigonal.com/>

Diante disso, é imperioso a necessidade de planejar, e o planejamento tributário é de essencial importância nesse contexto, pois se elaborado e executado de maneira inteligente é muito eficaz na proteção das disponibilidades das empresas.

Nos conforme definição de Lívio Augusto de Sillos⁹:

Planejamento Tributário é expressão utilizada para representar o conjunto de procedimentos adotados pelo contribuinte com o objetivo de eliminar, reduzir ou diferir para momento mais oportuno a incidência de tributos. (...) Consoante essa premissa, a implementação de planejamentos tributários pode representar um redesenho das atividades negociais do contribuinte, estabelecendo-se formas para sua exteriorização por meio da adoção de nova moldura jurídica para as transações, logística operacional, etc., atividades que ultrapassam muitas vezes o plano estritamente formal das relações jurídicas e da formação dos contratos, para afetar as atividades da empresa como um todo, nos diversos seguimentos em que se desenvolvem.

A elaboração de um planejamento tributário é um procedimento técnico administrativo, que deve atender ao cumprimento das exigências legais, e a métodos previstos na legislação brasileira. Para o empresariado o objetivo principal ao elaborar um planejamento tributário é a economia no pagamento de tributos, uma prática lícita aceita pela lei e classificado como: “elisão fiscal”, ao contrário da “evasão fiscal” que é classificado crime contra o Sistema Tributário Nacional, embasado na Lei 8.137/90, que define como ocorre tal crime e prevê pena de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa, para os contribuintes que utilizarem esta prática fraudulenta.

4.2 Elisão Fiscal e Evasão Fiscal

Nosso sistema jurídico admite a figura da elisão fiscal, conceituado-a como um mecanismo para alcançar um impacto tributário reduzido, em que se recorre a um ato ou negócio jurídico real, verdadeiro, não carregando vício no seu alicerce fático, nem na manifestação de vontade, donde se materializa como lícito.

A “elisão fiscal” é classificada da seguinte forma para Zanluca¹⁰:

⁹ SILLOS, Lívio Augusto de, 2005, p.10).

¹⁰ ZANLUCA, Júlio César. Planejamento Tributário. São Paulo: Portal Tributário Editora, 2004.

“É um conjunto de atos adotados por um contribuinte, autorizados ou não proibidos pela lei, visando uma menor carga fiscal, mesmo quando este comportamento prejudica o Tesouro” e, continua, definindo a elisão fiscal como um conjunto de atos que o contribuinte adota para obter uma economia fiscal, não violando a lei.

Desse modo, a elisão fiscal é uma forma legal de proceder que não impede que a lei tributária atinja a sua finalidade extrafiscal; podendo para tanto, não raras vezes, identificar no próprio ordenamento jurídico brasileiro as alternativas legais, que podem ser chamadas “brechas da lei” e que quando aplicadas no fato concreto, antes do fato gerador, resulta em uma menor carga tributária.

De modo diverso, tem-se a evasão fiscal, em que o contribuinte busca, antes ou depois da submissão a uma hipótese tributária desfavorável, um modo de mascarar seu comportamento de forma fraudulenta, cabendo à Receita (federal, estadual ou municipal) utilizar-se de suas prerrogativas de função administrativa para evitar o ilícito.

A diferença básica entre o que seja evasão fiscal e elisão fiscal é a licitude ou ilicitude na prática do ato ou da omissão, e o momento em que isso acontece, ou seja, se antes ou depois do fato gerador do tributo, ocorrendo a ilicitude quando a economia fiscal vem depois da ocorrência da hipótese de incidência, ou seja, já aconteceu o fato gerador e a obrigação tributária se materializou e não foi adimplida.

Por outro lado, a hipótese lícita acontece antes do fato gerador do imposto, ou seja, o direito de arrecadação da Fazenda Pública ainda não se materializou, e se encontra na hipótese de ocorrência, sendo possibilitado, por meio do planejamento tributário, que o contribuinte utilize a elisão fiscal, elaborando planos que permitam a mitigação ou eliminação de tributos.

5. O IMPACTO DA CARGA TRIBUTÁRIA PARA AS EMPRESAS E A SOCIEDADE

Se verificarmos que função social da empresa prevista em textos constitucionais, do quais atribuem a elas preceitos de ordem econômica, valorização do capital intelectual, e da livre iniciativa privada, e mais, o intuito de assegurar aos cidadãos vida digna através de trabalhos com remuneração adequada. Quando paramos para analisar o impacto que a carga tributária causa ao desenvolvimento da função social da empresa, entende-se, observando o inciso VII do art. 170 CF/88, vem a seguinte reflexão este inciso diz que a empresa no

desempenho de sua função social conforme descrito nele, deve reduzir as desigualdades regionais e sociais. Contudo, um fato interessante, porque a carga tributária não adota a mesma metodologia quando em estudos publicados no ano de 2002 pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), onde foi verificado, por este órgão que o maior fardo da carga tributária no Brasil esta sendo pago pelas pequenas e médias empresas que devido a quantidade delas existente no Brasil tornam-se de vital importância para a sobrevivência dos brasileiros com o mínimo de dignidade, e também o seu desenvolvimento sem necessitar de políticas governamentais de apoio aos menos favorecidos.

A carga tributária em 2008 chegou a 38,95% do PIB, segundo o IBPT, e no período atual apresenta um leve recuo na esfera federal para, 38,45%, mas infelizmente isso não é motivo para comemoração, o porque, é simples enquanto ocorreu uma queda de em R\$ 0,55 bilhão, os Estados cresceram a sua arrecadação em 4,24 bilhões, e os Municípios 0,30 bilhão, então observando por este ângulo a carga tributária não chegou a recuar realmente só mudaram o caminho para mascarar os tributos das pessoas, e eles continuarem sendo arrecadados.

Em um recente estudo, publicado por este mesmo órgão foi apresentado também o reflexo direto desta carga para o contribuinte, que sofreu um aumento assustador do ano de 1986 até os dias atuais, conforme quadro:

QUADRO 2 - Elevação da carga tributária paga pelos brasileiros:

ANO	DIAS	MESES	ANO	DIAS	MESES
1986	82	2 m. e 22 dias	1998	107	3 m. e 17 dias
1987	74	2 m. e 14 dias	1999	115	3 m. e 15 dias
1988	73	2 m. e 13 dias	2000	121	4 m. e 1 dia
1989	81	2 m. e 21 dias	2001	130	4 m. e 10 dias
1990	109	3 m. e 19 dias	2002	133	4 m. e 13 dias
1991	90	3 meses	2003	135	4 m. e 15 dias
1992	93	3 m. e 3 dias	2004	138	4 m. e 18 dias
1993	92	3 m. e 2 dias	2005	140	4 m. e 20 dias
1994	104	3 m. e 14 dias	2006	145	4 m. e 25 dias
1995	106	3 m. e 16 dias	2007	146	4 m. e 26 dias
1996	100	3 m. e 10 dias	2009	148	4 m. e 28 dias
1997	100	3 m. e 10 dias	2009	147	4 m. e 27 dias

Fonte: IBPT/2009

Com base nos dados acima descritos, é possível dimensionar a elevação da carga tributária paga pelos brasileiros e o peso que ela representa.

Segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), a carga tributária no Brasil apresentou um pequeno recuo fechando o primeiro trimestre de 2009, em 38,45 % do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro. No primeiro trimestre do ano corrente a carga tributária apresentou um crescimento nominal de R\$ 4,00 bilhões, no âmbito dos tributos federais ocorreu um pequeno recuo de R\$ 0,55 bilhão, enquanto no mesmo período os Estados cresceram R\$ 4,24 bilhões, e dos municípios R\$ 0,30.

Com relação ao crescimento na arrecadação no 1º trimestre de 2009, no âmbito Federal foi o INSS (R\$ 4,70 bilhões), e observando os estaduais os mais relevantes foram (IPVA, ITCMD, Taxas, que juntos chegaram ao montante de em R\$ 2,32 bilhões, e do ICMS (R\$ 1,87 bilhão), que sozinho quase alcançou os anteriores com relação a arrecadação de trimestre pesquisado. E foram eles que fizeram com que a arrecadação estadual aumenta-se 6,91% relativo ao Produto Interno Bruto (PIB) do país, e falando em alta o municípios também cresceram sua arrecadação em 1,90 bilhões.

QUADRO 3 – Elevação da carga tributária nos períodos

PERIODO	C. TRIBUTARIA/PIB %
1º TRIM/2002	33,06%
1º TRIM/2003	34,78%
1º TRIM/2004	35,39%
1º TRIM/2005	36,36%
1º TRIM/2006	35,76%
1º TRIM/2007	36,46%
1º TRIM/2008	38,95%
1º TRIM/2009	38,45%

Fonte: IBPT/2009

E o reflexo causado por esta elevação reflete direto no crescimento econômico e social do País, pois com o constante aumento da carga tributária ela acaba agindo como um indutor da sonegação fiscal, segundo especialista da área.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A empresa possui uma função de suma importância para a sociedade brasileira, devido a geração de empregos, e com isso proporciona uma vida com mais dignidade. Este princípio constitucional da função social traz para a sociedade de certa forma liberdade, independência financeira. De com dados adquiridos na pesquisas realizada, foi possível concluir que as empresas estão desempenhando o princípio da função social previsto na Constituição Federal de 1988, não tão satisfatoriamente frente à alta carga tributária. E ficou constatado que a carga tributária está realmente em constante evolução, e que ela causa um impacto representativo não só na função social da empresa, mas na sociedade em geral.

As pequenas e médias empresas só não estão desenvolvendo melhor a sua função frente a carga tributária que atualmente está em 38,45%, segundo o IBPT, que após análise de pesquisas realizadas por este órgão anteriormente citado nas últimas décadas sofreu um crescimento com um percentual significativamente alto. E isso está refletindo direto e indiretamente a sociedade, porque cada dia que passa ela precisa trabalhar mais pagar tributos que são pagos em simples gestos como ligar a luz ou falar ao telefone.

Portanto, com as considerações deste trabalho fica claro que o impacto da carga tributária no exercício da função social inibe ações fortalecedoras como melhores condições de trabalho e as relações com seus empregados, os interesses dos consumidores e dos concorrentes, bem como aspectos de relevância na preservação ecológica, urbana e ambiental da comunidade em que a empresa atua.

Deste modo, reflexões sobre a alta carga tributária estejam influenciando ou inibindo a abertura de novas empresas tendo em vista que ela se torna mais pesada para as pequenas e médias resultando em menos desempenho social para a sociedade.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do; STEINBRUCH, Fernando. **2009 – Carga Tributária no primeiro Trimestre**. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13710> Acesso em: 20 jul. 2009.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do; STEINBRUCH, Fernando. **Estudos sobre os dias trabalhados para pagar tributos**. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13709> Acesso em: 20 jul. 2009.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do; STEINBRUCH, Fernando. **Estudos sobre Sonegação fiscal das Empresas Brasileiras**. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13649> Acesso em: 22 jul. 2009.

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do; STEINBRUCH, Fernando. **Observatório De Governança Tributária: Fragilidade Fiscal De Parte Das Empresas Listadas Na Bovespa**. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13736> Acesso em: 29 jul. 2009.

ARNOLD; Michelin, **A Empresa Moderna no Brasil**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BRASIL, Lei nº 6.404, de Dezembro de 1976. **Lei das Sociedades Anônimas**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/Quadro/1960-1980.htm>. Acesso em 01 de ago. 2009.

BRASIL, Lei nº. 8.137 de dezembro de 1990. **Lei que prevê a pena para evasão fiscal**. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_04/Leis/1990/_Quadro-2002.htm>. Acesso em 01 de ago. 2009

BRASIL, Lei nº.10.406, de 10 de Janeiro de 2002. **Altera a legislação Novo Código Civil Brasileiro**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/_Quadro-2002.htm>. Acesso em 01 Ago. 2009.

BRASIL, Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_02_compilado.htm.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/constitui%C3%A7ao_compilado.htm

MAXIMILIANO, Antônio César Amaru. **Introdução a Administração**, 6º ed. – São Paulo: Atlas 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 28 ed. – São Paulo: Malheiros, 2007.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm> > acesso em 20/08/09
SABBAG, Eduardo, **Manual de Direito Tributário**, São Paulo: Saraiva, 2009.

KALMUS, Normann. **Brasil tem maior carga tributária da América Latina**.
Disponível em: <<http://normannkalmus.com.br/blog/2009/05/20/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina-diz-cepal>>. Acesso em: 22 jul. 2009.

SILLOS, Lívio Augusto. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Liv. e Ed. Universitária de Direito, 2005.

TEIXEIRA, Paulo Henrique; ZANLUCA, Júlio César. **Manual prático de gestão tributária nas empresas**. São Paulo: Portal Tributário Editora, 2008.

ZANLUCA, Júlio César. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Portal Tributário Editora, 2004.